

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6695-18

meddelad i Stockholm den 24 juni 2021

## **KLAGANDE**

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, 516401-9811

Ombud: Tomas Karlsson  
Ernst & Young AB  
Box 7850  
103 99 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 23 november 2018 i ärende dnr 37-17/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## **BAKGRUND**

1. En beskattningsbar person som omsätter skattepliktiga tjänster är som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig). Om tjänsterna omsätts av en

Dok.Id 246126

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
09:00–12:00  
13:00–16:00

# DOM

Mål nr  
6695-18

- utländsk beskattningsbar person kan dock den som förvärvar tjänsten bli skattskyldig om denne är en beskattningsbar person (s.k. förvärvsbeskattning).
2. En förutsättning för att en omsättning av en tjänst ska omfattas av mervärdesskattesystemet är att tillhandahållare och köpare är två separata personer. Så är som utgångspunkt inte fallet när ett bolags huvudkontor (huvudetablering) tillhandahåller tjänster till bolagets filial i ett annat land, eftersom filialen då inte agerar självständigt.
  3. Flera beskattningsbara personer kan bilda en s.k. mervärdesskattegrupp. Gruppen anses som en enda beskattningsbar person och den verksamhet som gruppen bedriver som en enda verksamhet. En medlem i gruppen uppträder då inte längre som en beskattningsbar person och ska t.ex. inte lämna en egen mervärdesskatte-deklaration. Bildandet av en grupp får också till följd att transaktioner mellan medlemmarna inte blir föremål för mervärdesskatt.
  4. Danske Bank A/S har sin huvudetablering i Danmark och en filial i Sverige. Huvudetableringen är medlem i en dansk mervärdesskattegrupp. Däremot ingår den svenska filialen inte i någon mervärdesskattegrupp i Sverige. I sin nordiska verksamhet använder banken en IT-plattform som till stora delar är gemensam för bankens samtliga etableringar. Huvudetableringen kommer att allokera kostnader till filialen eftersom filialen använder plattformen i sin verksamhet.
  5. I en ansökan om förhandsbesked frågade filialen om det faktum att huvud-etableringen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp medför att gruppen ska ses som en separat beskattningsbar person i förhållande till filialen i Sverige. Filialen ville också få veta om de tjänster som huvudetableringen tillhandahåller filialen och för vilka kostnaderna allokeras till filialen utgör omsättning i mervärdesskattehänseende, om filialen ska förvärvsbeskattas i Sverige samt om beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som kostnadsallokeringarna uppgår till.

# DOM

Mål nr  
6695-18

6. Skatterättsnämnden fann att filialen och den danska mervärdesskattegrupp där huvudetableringen ingår är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer, eftersom huvudetableringen har lösgjort sig från den svenska filialen genom att ingå i en dansk mervärdesskattegrupp i enlighet med danska mervärdesskatte-regler. Huvudetableringens tillhandahållande av tjänster, för vilka kostnaderna allokteras till filialen i Sverige, ansågs utgöra omsättning av tjänst som medför skattskyldighet för filialen, under förutsättning att övriga villkor för skatt-skyldighet är uppfyllda. Ansökan avvisades i den mån den inte besvarades.
7. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 15–18.

## YRKANDEN M.M.

8. *Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial* yrkar att Högsta förvaltnings-domstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att huvudetableringen och filialen ska betraktas som en och samma beskattningsbara person samt att kostnadsfördelningar från huvudetableringen till filialen därmed inte utgör omsättning i mervärdesskattehänseende. Filialen anför att det saknas stöd i den svenska lagstiftningen för att en utländsk mervärdesskattegrupp ska anses vara en beskattningsbar person.
9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

10. Frågan i målet är om en filial som inte ingår i någon mervärdesskattegrupp kan bli skattskyldig för tjänster som huvudetableringen i en annan medlemsstat, som ingår i en mervärdesskattegrupp i den staten, tillhandahåller filialen.

**Rättslig reglering m.m.**

11. Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person. En beskattningsbar person är enligt 4 kap. 1 § första stycket någon som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Motsvarande bestämmelse om beskattningsbar person finns i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
12. Enligt 5 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen är en tjänst omsatt inom landet om den tillhandahålls en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den som omsätter en sådan tjänst är en utländsk beskattningsbar person är, enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, den som förvärvar tjänsten skattskyldig. Med utländsk beskattningsbar person förstås enligt 1 kap. 15 § en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.
13. Enligt 6 a kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen får vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen två eller flera beskattningsbara personer, under de förutsättningar som anges i kapitlet, anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.
14. Bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har stöd i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

**Förhandsavgörande från EU-domstolen**

15. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande fråga.
16. Utgör en svensk filial till en bank med huvudetablering i en annan medlemsstat en egen beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen, om huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i den andra staten medan den svenska filialen inte ingår i någon svensk mervärdesskattegrupp?
17. EU-domstolen besvarade genom dom i mål C-812/19 (EU:C:2021:196) frågan på följande sätt.
18. Artiklarna 9.1 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11 i direktivet, och detta bolags filial, som är etablerad i en annan medlemsstat, ska anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

19. Danske Banks huvudetablering ingår i en dansk mervärdesskattegrupp. I enlighet med EU-domstolens dom ska Danske Banks huvudetablering och dess svenska filial därmed anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen.
20. Av HFD 2018 ref. 42 följer att en utländsk mervärdesskattegrupp ska betraktas som en utländsk beskattningsbar person vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Filialen är därmed som förvärvare av tjänsterna skattskyldig under

# DOM

Mål nr  
6695-18

förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Ulrik von Essen, Helena Rosén Andersson och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jenny Björstrand.